

0-793771

На правах рукописи

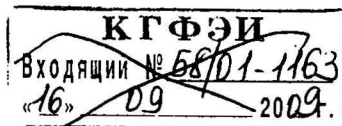
ШИБЕКОВ Дмитрий Витальевич

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА
МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита ГОУ ВПО «Костромской государственный университет» им. Н.А.Некрасова

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Суглобов Александр Евгеньевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Петрова Валентина Ивановна

кандидат экономических наук, доцент
Семенова Альбина Николаевна

Ведущая организация - ГОУ ВПО «Марийский государственный университет»

Защита состоится 02 октября 2009 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет» по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет».

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет» <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 02 сентября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714699

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях мирового финансового кризиса образуется дефицит бюджетных ресурсов, что обостряет проблему удовлетворения социальных потребностей граждан России, в том числе в медицинских услугах.

Современное здравоохранение, являясь сложной социально-экономической системой, играет одну из главных ролей в движении России к социально-ориентированному государству. Здравоохранение относится к одной из наиболее сложных отраслей народного хозяйства, ставящей перед управлением не только вопросы экономической эффективности, но и большие морально-нравственные проблемы повседневной деятельности. Значимость системы здравоохранения для жизни общества несомненна и любые непродуманные действия приведут к сильному социальному резонансу.

Конституция РФ гарантирует гражданам определённый уровень социальной защищённости и право на охрану здоровья и медицинскую помощь.

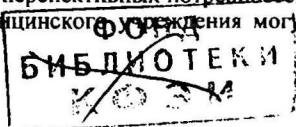
На современном этапе руководством страны поставлена задача построения социально ориентированного государства, основной задачей которого является защита социальных интересов граждан. На эти цели в бюджетах различных уровней выделяются недостаточные финансовые ресурсы, что усиливает необходимость осуществления жесткого контроля за целевым характером их использования.

Деятельность медицинских учреждений находится под контролем органов системы управления здравоохранением РФ. Анализ данных по результатам контрольных мероприятий свидетельствует о росте заболеваний, о наличии незаконных и неэффективных расходов бюджетных средств. Такие тенденции свидетельствуют о низкой эффективности контрольных мероприятий и необходимости внедрения новых, более совершенных, форм и методов контроля за деятельностью медицинских учреждений.

В этой связи возникает необходимость разработки механизма контроля за обеспечением устойчивого развития медицинских учреждений, среди которых центральное место должен занять институт аудита, являющийся неотъемлемой частью рыночных отношений. Аудит должен стать одной из основных форм контроля за использованием финансовых ресурсов на социальные цели и обеспечение защиты интересов граждан страны.

Современное медицинское учреждение – это высокотехнологичное, сложное в управлении образование. В нём функционируют отделения различного профиля, находящиеся в постоянном взаимодействии друг с другом, а также с внешними профильными учреждениями. Аудит медицинских учреждений позволит выявить существенные недостатки деятельности и позволит найти новые возможности и пути решения проблем, стоящих перед медицинским учреждением, а также разработать долгосрочную программу развития.

Для разработки долгосрочной программы развития медицинского учреждения необходимы знания тенденций в развитии регионального и федерального здравоохранения, потребностей сегодняшнего дня, а также перспективных потребностей. Неверно расставленные приоритеты развития медицинского учреждения могут



привести в дальнейшем к нерациональному использованию бюджетных средств, невыполнению государством своих социальных функций. Аудиторы могут оказать квалифицированную помощь медицинским учреждениям в разработке долгосрочной программы развития.

В настоящее время ведется активное реформирование аудиторской деятельности, связанное с изменениями в системе взаимоотношений между странами, процессами интеграции, реструктуризацией институциональной структуры субъектов хозяйствования в стране и их активов. Центральной проблемой в этих условиях становится дальнейшее развитие организации и методики аудиторской деятельности и ее методическая привязка к субъектам хозяйствования разной организационной и правовой форм.

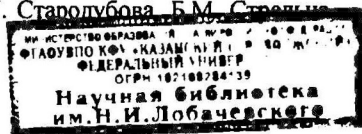
Обобщение развития теории и практики проведения российского и международного аудита показывает, что разработанные и действующие методики аудита коммерческих экономических субъектов не могут быть в полной мере применены к аудиту медицинских учреждений.

Развитие рыночных отношений, изменение законодательства в области налогообложения, бухгалтерского учета и аудита в стране, увеличение объемов финансирования системы здравоохранения, отраслевые особенности деятельности медицинских учреждений, переход бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), отсутствие организационных и методических основ аудита деятельности медицинских учреждений обуславливают актуальность темы исследования. Для обеспечения достоверной информацией внешних и внутренних пользователей, повышения качества аудиторских проверок назрела острая необходимость в проведении исследования, направленного на разработку комплексных методик аудита медицинских учреждений.

Технологические и организационные особенности деятельности медицинских учреждений обуславливают необходимость рассмотрения их как отдельной отрасли производства услуг, научного обоснования и адаптации методики аудита к специфическим особенностям их деятельности. Применение к медицинским учреждениям общей методики аудита без акцентирования внимания на их специфике может привести к получению недостоверной информации об их деятельности, ослаблению контроля за использованием финансовых ресурсов. Недостаточная разработанность методик аудита медицинских учреждений приводит к получению неполной информации об объеме и качестве медицинских услуг, оказываемых медицинскими учреждениями, что повышает риск социальной незащищенности граждан России.

Недостаточная теоретическая разработанность данного направления аудита, необходимость дальнейшего развития теории, методологии и организации аудита медицинских учреждений, а также большая практическая востребованность конкретных методов и методик аудита, обусловили выбор темы исследования и ее актуальность.

Степень разработанности темы исследования. Современные проблемы управления медицинскими учреждениями рассмотрены в исследованиях А.И. Вялкова, В.В. Гришина, В.Ю. Семенова, В.И. Стародубова, Е.М. Стрелова



А.М. Таранова и других отечественных ученых и практиков.

Внимание отечественных исследователей привлекла проблема развития теории управления объектами здравоохранения, что подтверждают исследования О.В.Андреевой, В.Л.Гончаренко, Е.И.Дубыниной, О.Е.Зекия, Р.М.Зельевич, Ф.Н.Кадырова, А.В.Решетникова, М.П.Ройгмана, В.И.Шевского и других авторов. Признавая теоретическую ценность работ, нельзя не отметить, что авторы рассматривали только один аспект проблемы - модификацию функций государства, изменение методов регулирования развития социально-экономических систем, придерживаясь единой научной позиции - концепции локальной рациональности, сформулированной зарубежными учеными Марчем Д. и Сайертом Р.

Проблема контрольной функции в процессе государственного управления в аспекте социальной защиты населения поставлена и систематически разработана в трудах Вебера М., Кейнса Дж., Кларка Дж., Маршалла А., Пигу А., Самуэльсона М., Хейлбронера Дж. и других авторов.

Проблемам финансового контроля и экономики социальной сферы посвящены работы Шишкина С.В., Судас Л.Г., Юрасовой М.В., Черняк В.З., Волгина Н.А., Куракова Л.П., Викторова В.Н., Игнатова В.Г., Батурина Л.А., Бутова В.И., Машенко Ю.А., Ходарева С.В., Ходарева А.С., Эланского Ю.Г., Дукмас А.Н., Бондаренко Л.В. и других авторов.

Концептуальным основам аудита как независимой форме финансового контроля, а также основным принципам его осуществления применительно к организации различных отраслей, посвящено значительное количество исследований. Научные основы становления и развития независимой формы финансового контроля – аудита заложены в исследованиях зарубежных учёных Р. Адамса, Э. Аренса, Ф. Дефлиза, Дж. Лоббека, Р. Монгомери, Дж. Робертсона, Р. Доджа, В.М. О'Рейми, Ж. Ришара. Эти работы представляются весьма значимыми с точки зрения понимания сущности аудита и его роли в рыночной экономике.

Процесс зарождения, становления и развития аудита в России и его роли в системе финансового контроля исследован О.В. Голосовым, Е.М. Гутцайтом, В.И. Подольским, А.А. Савиным, Л.В. Сотниковой и другими. Значительный вклад в разработку теоретических и практических положений бухгалтерского учета и аудита в различных отраслях экономики внесли: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Ю.А. Данилевский, Д.А. Ендовицкий, О.А. Миронова, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.В. Нитецкий, М.Ф. Овсячук, О.М. Островский, В.Ф. Палий, В.И.Петрова, Т.М. Рогуленко, А.Е. Суглобов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Л.И. Хоружий, А.Д. Шерemet и др. В их работах значительное внимание уделяется теории и методике проведения аудита, вопросам внедрения международных стандартов аудита.

В тоже время, в работах перечисленных авторов не нашли отражения проблемы, связанные с реализацией задач организации и совершенствования аудита непосредственно медицинских учреждений. Аудит медицинских учреждений требует проведения дальнейших исследований с системно-теоретических позиций. Совершенствование методологического аппарата аудита в экономической литературе

и на практике осуществляется в основном применительно к деятельности коммерческих организаций. Обобщение теории и практики в данной области позволяет сделать вывод о том, что назрела потребность в исследовании и разработке методических и организационных аспектов аудита, учитывающих специфику медицинских учреждений и потребности пользователей в информации о ней.

Цель исследования состоит в разработке комплекса теоретических и методических вопросов аудита медицинских учреждений в условиях реформирования бухгалтерского учёта, отчётности и аудита на основе требований Международных стандартов финансовой отчётности (МСФО), аудита (МСА) и российского законодательства в области регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

В рамках поставленной цели выделены три подцели с соответствующими задачами.

Подцель 1. Развитие теоретических основ аудита медицинских учреждений. Для достижения этой подцели поставлены следующие задачи:

- обосновать концептуальные позиции аудита в системе здравоохранения в соответствии с международным опытом;
- обосновать задачи аудита в соответствии с Концепцией развития системы здравоохранения в РФ;

Подцель 2. Обоснование методологических и отраслевых особенностей аудита, влияющих на его организацию в медицинских учреждениях. Для достижения этой подцели поставлены следующие задачи:

- выявить влияние особенностей деятельности медицинских учреждений на проведение аудита;
- разработать методику планирования аудита учреждений системы здравоохранения;
- разработать рекомендации по организации эффективной системы аудита медицинских учреждений;

Подцель 3. Разработка методики аудита медицинских учреждений. Для достижения этой подцели поставлены следующие задачи:

- разработать методику аудита медицинских учреждений;
- предложить методики тестирования системы внутреннего контроля деятельности медицинских учреждений;
- разработать эффективную систему контроля качества аудита медицинских учреждений.

Область исследования. Исследование проведено в соответствии с п. 2.1. «Методология и технология аудита», п. 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверки» специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

Объектом исследования является управленческая и организационная деятельность аудиторских фирм по аудиту медицинских учреждений.

Предметом исследования диссертационной работы являются вопросы теории, организации и методика аудита медицинских учреждений.

Теоретической и методологической базой исследования является конкретное

приложение теории научного познания к предмету исследования. Теоретическую основу исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии бухгалтерского учета, анализа и аудита, в том числе и в социальной сфере, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Министерства, ведомств и общественных организаций, материалы аудиторских фирм и медицинских учреждений, периодические экономические издания.

В качестве информационной базы исследования были использованы данные статистических сборников, материалы аудиторских проверок, финансовая отчетность медицинских учреждений, а также публикации, личные наблюдения и выводы автора, полученные в ходе проведения научного исследования.

Методологическую основу исследования составили теории развития экономики, социальной защиты населения и связанные с ними теоретические и практические аспекты методологии и организации учета и аудита в системе здравоохранения.

При проведении исследования были использованы общие научные методы: обследование, наблюдение, сбор и анализ информации, обобщение и системный подход.

Научная новизна исследования состоит в разработке комплекса теоретических и методических проблем аудита медицинских учреждений, включая организацию и методику аудита с учетом современных методов бухгалтерского и социального учета, в условиях перехода организаций на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и аудита (МСА).

В процессе исследования получены следующие наиболее значимые научные результаты:

- обоснованы и сформулированы цели, задачи аудита медицинских учреждений; определено место аудита в системе финансового контроля за целевым и эффективным использованием бюджетных и других целевых средств;

- выявлено влияние особенностей деятельности медицинских учреждений на организацию аудиторского контроля;

- адаптированы к аудиту медицинских учреждений профессиональные принципы аудита (независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность) для обеспечения адекватности функционирования системы аудита условиям рыночной экономики, обеспечения информацией различных категорий пользователей;

- предложена модель организации аудита медицинских учреждений как интегрального комплекса соответствующих способов, приемов и технологий аудита по стадиям проверки;

- рекомендована методика аудита медицинских учреждений, применение которой дает возможность ускорить проведение анализа финансовой отчетности проверяемого медицинского учреждения, снизить трудоемкость аудита и минимизировать аудиторский риск;

- даны рекомендации по организации системы внутреннего контроля деятельности медицинских учреждений, направленные на повышение его эффективности;

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что использование разработанной методики аудита медицинских учреждений аудитор-

скими фирмами способствует повышению эффективности и качества аудиторских проверок, снижает трудоемкость аудиторских процедур, уменьшает риск, повышает эффективность использования целевых средств, расходуемых на социальные нужды в условиях дефицита бюджетных средств, вызванного мировым экономическим кризисом. Рекомендации, содержащиеся в диссертации, носят конкретный характер; имеют практическую направленность и могут быть использованы в практике учета и контроля деятельности медицинских учреждений, а также в работе аудиторских фирм.

Апробация результатов исследования. Результаты выполненного исследования внедрены и используются в практической деятельности аудиторских фирм, что подтверждено справками о внедрении результатов диссертационного исследования.

Материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе высших учебных заведений: Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова, Международного университета бизнеса и новых технологий (г. Ярославль).

Публикации результатов исследования. Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 10 работах общим объемом 2,9 п.л.. Из них в изданиях рекомендованных ВАКом – 3 работы.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка литературы. Основное содержание изложено на 153 страницах машинописного текста, работа включает 12 таблиц и 5 рисунков, список литературы из 182 источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность, степень изученности темы исследования, определены область, предмет, объект исследования, отмечены наиболее важные научные результаты, их теоретическая и практическая значимость.

В первой главе «Теоретические основы организации аудита медицинских учреждений» раскрыты концепции аудита и обоснована возможность их использования в системе здравоохранения на основе отечественного опыта и международных стандартов аудита.

В современных моделях экономического развития закономерно возрастает значение социальных приоритетов. При таких условиях одной из приоритетных задач государства является обеспечение социальной защищенности граждан. В целях обеспечения устойчивого социально-экономического развития Российской Федерации, одним из приоритетов государственной политики является сохранение и укрепление здоровья населения на основе повышения доступности и качества медицинской помощи, что реализуется в рамках системы здравоохранения.

Главной целью системы здравоохранения является обеспечение граждан Российской Федерации социальным правом на бесплатную медицинскую помощь гарантированного объема и качества, при этом качество медицинской помощи является стратегической целью развития здравоохранения. Условием проведения

оценки качества медицинской помощи является наличие стандартов качества медицинской помощи. Качество медицинских услуг во многом зависит от выполнения стандартов оказания медицинской помощи.

Главным элементом системы здравоохранения является медицинское учреждение. Под «медицинским учреждением» следует понимать учреждения и организации независимо от формы собственности, ведомственной принадлежности и организационно-правового статуса, оказывающих медицинскую помощь.

Деятельность медицинских учреждений находится под контролем органов системы управления здравоохранением РФ. Целью осуществления ведомственного контроля является обеспечение прав пациента на получение медицинской помощи соответствующего качества и в необходимом объеме на основе оптимального использования кадровых и материально-технических ресурсов здравоохранения и применения современных медицинских технологий. Кроме того, в целях защиты прав граждан на охрану здоровья и содействия органам государственного управления в решении задач по совершенствованию деятельности медицинских учреждений, действует система вневедомственного контроля. Вневедомственный контроль деятельности медицинских учреждений осуществляют: лицензионно-акредитационные комиссии; страховые медицинские организации; территориальные фонды обязательного медицинского страхования; страхователи; исполнительные органы Фонда социального страхования; общества защиты прав потребителей. Однако, как показывают результаты исследований проведенных такими исследователями как, С.В. Ерофеев, Л.В. Канунниковой, А.Г. Пашиян, эффективность системы контроля недостаточна.

Аудит деятельности медицинских учреждений как система независимого аудиторского контроля обусловлен малой эффективностью ведомственного контроля хозяйственной деятельности объектов системы здравоохранения, имеющих разные формы собственности. В условиях многообразия форм собственности возникла потребность в налаживании системы аудиторского контроля как неотъемлемой части управления общественными социальными процессами в системе здравоохранения.

Анализ данных по медицинскому обслуживанию и результатов контрольных мероприятий свидетельствует о росте заболеваний, о наличии незаконных и неэффективных расходов бюджетных средств, выделенных медицинским учреждениям. Такие тенденции свидетельствуют о низкой эффективности контрольных мероприятий и необходимости внедрения новых, более совершенных, форм и методов контроля за деятельностью медицинских учреждений.

Поскольку планированием и реализацией программ медицинского обслуживания занимаются органы управления здравоохранением, то возникает необходимость в независимой оценке эффективности достижения намеченных целей. Такую оценку могут выполнять институты аудита.

Необходимо отметить, что аудит не отменяет государственного контроля, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными органами государственной власти. Следовательно, ни обязательный, ни добровольный аудит не освободит бюджетное учреждение от плановых и внеплановых про-

верок данных органов. Аудит не должен дублировать функции существующих контролирующих органов, а дополнять их.

Формирование и развитие аудита деятельности медицинских учреждений выступает на современном этапе как обязательное условие их эффективного функционирования. Изменения в системе социально-экономических отношений в здравоохранении, обуславливают необходимость установления новых подходов к защите социальных интересов граждан в медицинской помощи. В числе действенных способов такой защиты целесообразно использовать систему аудита.

Аудиторская деятельность призвана обеспечить защиту законных социальных интересов граждан путем осуществления независимого аудиторского контроля, подтверждения достоверности бухгалтерских балансов и отчетов о результатах хозяйственной деятельности медицинских учреждений, качества оказания медицинских услуг. Расширенные полномочия аудита могут охватывать вопросы экономической эффективности расходования бюджетных средств в дополнение к традиционным вопросам аудита - на соответствие законодательству.

Особое место аудиторского финансового контроля в общей системе контроля как одного из элементов системы управления обусловлено, во-первых, его спецификой, выражающейся в выполнении контрольной функции независимыми аудиторами, а, во-вторых, повышением роли аудиторского контроля в рыночной экономике, усилением его значения для пользователей финансовой отчетности.

Аудит обеспечивает защиту имущественных интересов и социальных потребностей граждан. Одна из важнейших потребностей состоит в обеспечении условий (экономических, правовых, организационных) для осуществления социальной защиты и имущественной ответственности, установленной Конституцией РФ и Гражданским кодексом РФ.

Целью аудита медицинских учреждений является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых медицинских учреждений, выполнения ими стандартов качества оказания медицинских услуг и обеспечения соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В соответствии с поставленной целью в ходе аудита решаются следующие задачи:

- определение достоверности отчетных данных по разделам и статьям баланса и налогообложения медицинского учреждения за проверяемый период;
- определение достоверности финансовых результатов деятельности медицинских учреждений и реализации медицинских услуг;
- определение порядка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- установление своевременности финансирования из бюджетов и других источников потребностей медицинского учреждения;
- подтверждение законности, целесообразности, эффективности и целевого характера использования имеющихся финансовых ресурсов;
- выявление соответствия критериям государственных социальных стандартов, норм и гарантий оказания медицинских услуг;
- оценка финансового состояния медицинского учреждения и его влияния на

финансовые результаты;

- оценка качества управленческих решений принятых руководством медицинского учреждения по расходованию финансовых ресурсов;
- предоставление аудиторского заключения о достоверности финансовых результатов, представляемых в публикуемой отчетности;
- изложение в письме руководству медицинского учреждения по результатам аудиторской проверки выявленных недостатков по учету и отчетности, разработка предложений и мероприятий по исправлению выявленных недостатков, нормализации учетного процесса и по повышению эффективности использования финансовых ресурсов.

Во второй главе «Методологические особенности аудита медицинских учреждений» обоснованы методологические и отраслевые особенности, влияющие на организацию аудита в медицинских учреждениях.

В работе рассмотрен процесс планирования аудита медицинских учреждений в соответствии с российскими и международными стандартами. Планирование аудита представляет собой один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей медицинского учреждения. Стратегия выражается в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита. Тактика состоит в разработке детального подхода к ожидаемому характеру и объему аудиторских процедур, разработке аудиторской программы.

Аудиторы должны руководствоваться как МСА 300 «Планирование», так и его российским аналогом - Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита», которым устанавливаются единые требования к планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В ходе планирования аудитор должен разработать общий план аудита медицинского учреждения и задокументировать его. В общем плане необходимо описать предполагаемый объем и последовательность проведения аудиторской проверки с отражением вопросов, касающихся знания специфики деятельности, социальной значимости проверяемого медицинского учреждения, понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков, объема процедур, координации проведения работ. Кроме того, в общем плане определяется способ проведения аудита на основании полученной информации о деятельности медицинского учреждения. В зависимости от масштабов и специфики деятельности медицинского учреждения, сложности проверки и применяемых аудитором конкретных методик форма и содержание общего плана могут меняться.

Программа аудита является, с одной стороны набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку медицинского учреждения, с другой стороны, средством контроля качественного выполнения работы для руководителей аудиторской группы. В программе аудита определяются объем, приемы, аналитические процедуры проверки по существу и сроки их реализации.

При аудите медицинских учреждений большое значение имеет знакомство со

спецификой деятельности данных учреждений. Аудитор должен изучить деятельность медицинского учреждения и среду, в которой она осуществляется, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников медицинского учреждения, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Понимание деятельности медицинского учреждения и среды, в которой она осуществляется, дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита.

Специфика медицинских учреждений, заключается, прежде всего, в том, что отрасли социальной инфраструктуры не участвуют непосредственно в создании конечной продукции, а только обеспечивают предпосылки для нормального развития как общества в целом, так и производственного процесса, способствуя обеспечению потребностей производства, накладывает отпечаток на организацию и методику аудита деятельности медицинских учреждений.

Для качественного и быстрого осуществления экспертизы достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности необходимо наличие единой методической основы по отражению хозяйственных операций в бухгалтерском учете и знание аудиторами проверяемой отрасли и особенностей законодательства, налогообложения, специфики деятельности медицинских учреждений и их развития в современных условиях.

В ходе настоящего исследования были определены пути рационального использования сведений о медицинском учреждении, позволяющие аудитору эффективно провести аудиторскую проверку, которая способствует правильной оценке рисков; планированию аудита; определению уровня существенности; оценке руководства деятельностью медицинского учреждения; установлению связанных сторон; выявлению мошенничества и существенных ошибок, сбору аудиторских доказательств, анализу соответствия учетной политики и сведений, раскрываемых в финансовой отчетности медицинского учреждения и пояснительной записке к ней.

Понимание деятельности медицинских учреждений, необходимое для организации аудита, включает понимание общей макроэкономической ситуации в стране и в системе здравоохранения, в которой действует медицинское учреждение, а также более подробное знание того, как оно действует.

При организации аудита деятельности медицинских учреждений следует учитывать факторы, влияющие на их деятельность, которые можно разделить на:

- а) внешние – макроэкономические и отраслевые факторы;
- б) внутренние факторы, специфические особенностями деятельности медицинского учреждения.

Современное состояние системы здравоохранения характеризуется наличием следующих главных проблем:

- несбалансированность государственных гарантий предоставления гражданам бесплатной медицинской помощи и их финансового обеспечения;
- неудовлетворительная координация действий различных субъектов системы общественного финансирования здравоохранения;
- сочетание элементов старой и новой систем финансирования, реализованного во множестве различающихся территориальных моделей финансирования медицинской помощи;
- отсутствие позитивных результатов от внедрения рыночных институтов в общественное финансирование здравоохранения и от деятельности новых субъектов систем финансирования, прежде всего страховых медицинских организаций;
- сохранение институциональных условий воспроизводства затратного хозяйствования на уровне медицинских учреждений, отсутствие у них стимулов к повышению эффективности использования финансовых и материальных ресурсов.

В условиях повышенной ответственности и самостоятельности медицинские учреждения вынуждены сами искать выходы из создавшихся ситуаций, искать пути повышения эффективности своей деятельности. С изменением системы финансирования медицинских учреждений, появлением и развитием платных медицинских услуг и услуг ДМС (добровольного медицинского страхования) важную роль начинает играть экономический анализ деятельности медицинского учреждения.

Здравоохранение обладает отраслевыми особенностями, которые объективно налагают отпечаток на порядок ведения бухгалтерского учета. Можно, выделить следующие особенности:

- оказание медицинских услуг требует личных контактов производителя и потребителя услуг с высоким уровнем индивидуальности и нестандартности врачебного подхода врача к пациенту;
- трудности в потребительском выборе медицинских услуг в результате их неосвязаемости и низкой информированности;
- специфика формирования спроса на медицинские услуги из-за сочетания высокой социальной приоритетности и низкой эластичности спроса;
- нечеткая связь между затратами труда медперсонала и конечным результатом оказания медицинских услуг (улучшение состояния здоровья пациентов, повышение продолжительности жизни населения и др.);
- необходимость сочетания экономической эффективности и социальной справедливости, определяющих тип финансирования оказываемых услуг.

Бухгалтерский учет должен обеспечивать систематический контроль в медицинских учреждениях за ходом исполнения смет расходов, состоянием расчетов с предприятиями, организациями, учреждениями и физическими лицами, сохранностью денежных средств и материальных ценностей. Бухгалтерский учет исполнения смет расходов в учреждениях здравоохранения осуществляется в соответствии с Инструкцией по бюджетному учету.

К специфическим особенностям учета в медицинских учреждениях относятся:

- социальная значимость услуг, оказываемых учреждениями, а потому ограничение в уровне рентабельности по оказываемым медицинским услугам;

- невозможность сопоставления расходов на оказание медицинской услуги и результата оказания услуги;
- ограниченность в выборе сферы бизнеса, обусловленная специализацией деятельности медицинских учреждений;
- наличие ведомственного контроля за исполнением сметы расходов и выполнением программы государственных гарантий оказания качественной бесплатной медицинской помощи населению;
- необходимость ведения раздельного учета расходов по платным и бесплатным услугам, оказываемым населению;
- организация учета расхода средств по содержанию учреждения в разрезе статей бюджетной классификации;
- особенности налогообложения доходов по предпринимательской деятельности лечебных учреждений и др.

Помимо макроэкономических, отраслевых и финансовых аудитор при проведении проверки оценивает нормативно-правовые факторы, регулирующие деятельность медицинских учреждений, такие как:

- учетная политика, требования к бухгалтерскому учету и отчетности деятельности медицинских учреждений;
- нормативные и законодательные акты, система налогообложения в отношении деятельности медицинских учреждений;
- меры государственного регулирования: средства, методы и требования;
- аудиторские требования к представлению отчетности;
- пользователи бухгалтерской отчетности.

В ходе исследования разработан перечень факторов, связанных с особенностями деятельности медицинских учреждений, которые должен учитывать аудитор при проведении проверки:

- характер деятельности медицинского учреждения, его специфика и значимость;
- обеспечение сотрудников, уровни заработной платы медицинских работников;
- виды медицинских услуг оказываемых медицинским учреждением;
- основные поставщики медикаментов и медицинского оборудования медицинского учреждения;
- основные доходы и расходы медицинского учреждения;
- законодательство и нормативно-правовые акты, оказывающие значительное влияние на деятельность медицинского учреждения;
- используемые информационные и учетные системы.

Организация аудита медицинских учреждений представляет собой комплекс мероприятий по проверке, проводимых на организационном, технологическом и завершающем этапах, направленных на рациональное сочетание ее средств и методов с целью получения документально подтвержденной и обоснованной информации о том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность медицинского учреждения не содержит существенных искажений и свидетельствует о выполнении последним социальных функций. Модель организации аудита медицинских учреждений представлена на рисунке 1.

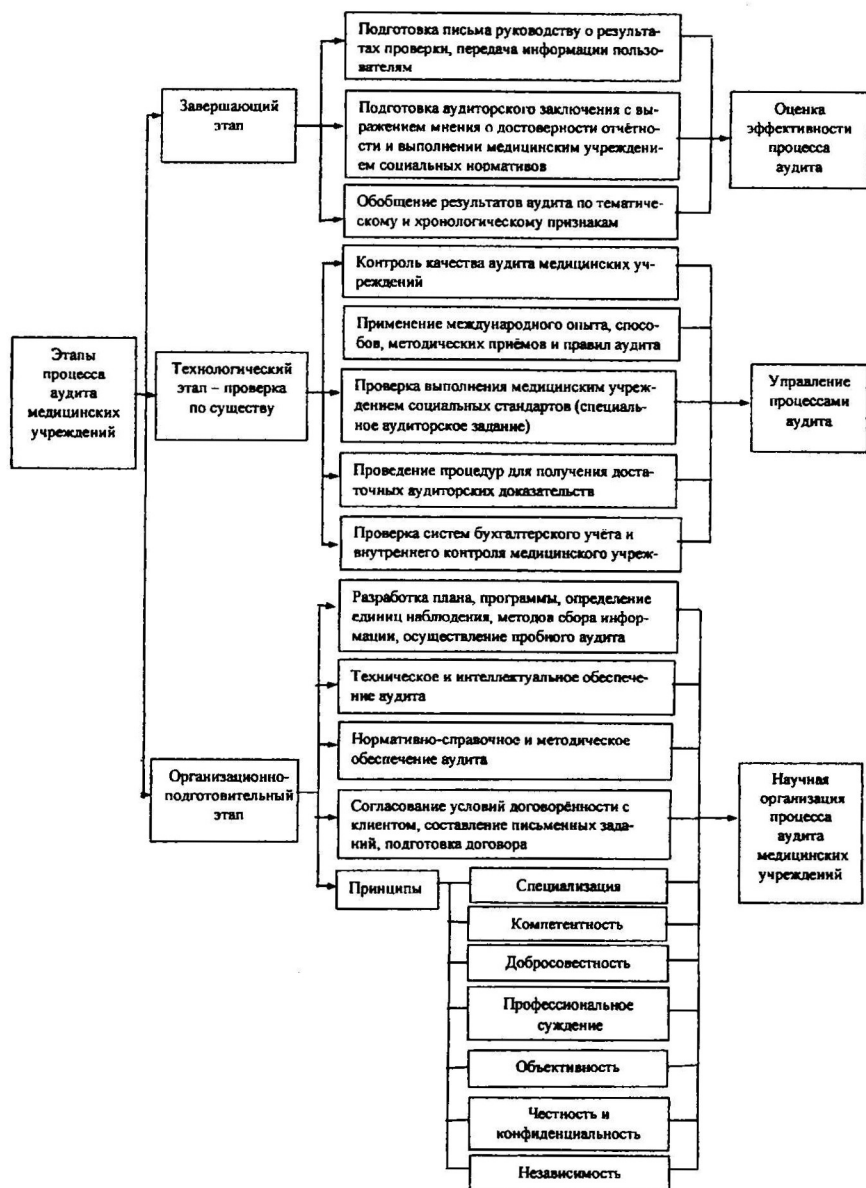


Рис. 1. Модель организации аудита медицинских учреждений

Процесс организации аудита медицинских учреждений включает следующие этапы:

1. Проведение подготовительных мероприятий, в том числе:

- согласование условий договора с клиентом;
- формирование письменных заданий, касающихся проведения аудита;
- подготовку договора на оказание аудиторских услуг;
- разработка плана, программы;
- определение единиц наблюдения, методов сбора информации;
- осуществление пробного аудита в целях уточнения объема проверки и определения уровня ее трудоемкости.

2. Проверка по существу принятых к аудиту вопросов, а также сбор необходимой информации с учетом ее сущности, получение достаточных аудиторских доказательств.

3. Подготовка информации к обработке.

4. Обработка информации, ее анализ.

5. Подготовка заключительных документов по результатам аудита.

Для осуществления аудита необходимо сформировать научно-методическую и нормативно-правовую базу, обеспечивающую поступление достоверной информации для правовой защиты социальных интересов граждан в хозяйственной деятельности независимо от ее организационно-правовых форм. Аудитором используются также данные бухгалтерского учета, оперативной и статистической отчетности, результаты ревизионной работы в системе здравоохранения. Проведение аудита должно быть поручено специалистам высокой квалификации, специализирующимся на объектах системы здравоохранения.

Организация аудита предполагает распределение обязанностей и ответственности по функциям и полномочиям деятельности посредством регламентов, нормативов, инструкций и рекомендаций. В текущей аудиторской работе установленная организация деятельности поддерживается распоряжениями, указаниями, приказами и поручениями.

Результатом аудиторской проверки деятельности медицинского учреждения является аудиторское заключение. В нём должны содержаться сведения о выполнении стандартов, достоверности информации в бухгалтерских отчётах, балансах и других документах требованиям, предъявляемым к ведению учёта и составлению отчёта. На основе результатов аудита могут быть предупреждены неэффективные действия по реформированию объектов системы здравоохранения, определены антимонопольные меры, социальные интересы работников медицинских учреждений и государства при исчислении и уплате налогов и других платежей.

Результат аудиторского финансового контроля зависит не только от профессионального уровня аудиторов, но и от регламента проведения аудиторских проверок. Наиболее существенными факторами, влияющими на результат контроля, являются: квалификация аудиторов, проводящих контроль (кадровое обеспечение аудита); пол-

нота и достоверность исходных данных об объекте контроля, на основе которых проводится контроль (информационное обеспечение аудита); нормативно-правовое и научно-методическое обеспечение контроля (включающее стандарты аудита деятельности медицинских учреждений). Все перечисленные факторы влияют на выполнение контрольных функций.

Практика управления медицинскими учреждениями свидетельствует о неотложности организации аудита в системе здравоохранения на основе общих для всей хозяйственной деятельности правовых регламентов и с учетом особенностей системы здравоохранения. В составе факторов, обусловивших развитие аудита в системе здравоохранения, приоритетное значение имеют следующие:

- потребность защиты социальных интересов граждан (как работающего, так и не работающего). Ослабление контрольной функции в системе здравоохранения за деятельностью медицинских учреждений при осуществлении хозяйственных операций способствует нарушению законов, не позволяет обеспечить сохранность имущества и его эффективное использование, правильное исчисление и рациональное распределение доходов от платных медицинских услуг, защиту законных интересов широких слоев населения. Самостоятельно хозяйствующие субъекты системы здравоохранения непосредственно заинтересованы в достоверном бухгалтерском балансе и реальной оценке финансового состояния медицинской организации, в подтверждении соответствия законам и учредительным документам деятельности органов управления медицинского учреждения;

- сложность системы законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность учреждений здравоохранения, обуславливает острую потребность в консультациях и методической помощи по организации учета и отчетности, исчислению дохода и прибыли, пользования кредитами. В социальном комплексе специфичны действующие нормативные акты по исчислению и уплате налогов, финансированию и кредитованию;

- достоверная оценка реальности бухгалтерского баланса и финансового состояния хозяйствующих в системе здравоохранения субъектов необходима также для банков как условие гарантии возврата кредитов;

- защита медицинских учреждений от неправомерных действий органов налогообложения, пенсионного и имущественных фондов, банков;

- необходимость в регулировании на паритетных началах отношений медицинских учреждений с юридическими и физическими лицами. Аудиторские проверки, применяемые экономическими субъектами, цен (наценок) и других условий реализации медицинских услуг, проводимые по инициативе региональных органов государственного управления, могут служить основой для принятия эффективных антимонопольных мер;

- в процессе реформирования экономических отношений в Российской Федерации система органов контроля кардинально трансформировалась. Резко сокра-

тилась сфера деятельности ведомственного контроля социальной сферы и численность занятых в них работников;

– в новой системе контроля хозяйственной деятельности, в силу изменений отношений собственности, резко сократилась сфера ведомственного контроля и структура его деятельности, ориентированная на контроль исполнения функций федерального и регионального управления.

В третьей главе «Методика аудита медицинских учреждений» на основе комплексного подхода разработана методика аудита, предложены подходы к тестированию систем внутреннего контроля медицинских учреждений и разработана система контроля качества аудита.

Методика аудита медицинских учреждений представляет собой комплекс норм и правил проведения аудита с учетом требований российских и международных стандартов аудита и специфики исследуемых медицинских учреждений.

Методику аудита медицинских учреждений целесообразно разбить на разделы. Соотношение этапов проведения процесса аудиторской проверки и разделов методики аудита медицинских учреждений представлено в таблице 1.

Таблица 1. Соотношение этапов проведения процесса аудиторской проверки и разделов методики аудита медицинских учреждений

№ п/п	Этапы процесса аудиторской проверки	Разделы методики аудиторской проверки медицинских учреждений
1.	Подготовительная	Определяются цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, условия аудиторских заданий, подходы к подтверждению допущения непрерывности деятельности медицинского учреждения, а также первичная оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля медицинского учреждения.
2.	Планирования	Содержит подходы к планированию, раскрытию особенностей системы внутреннего контроля, деятельности медицинского учреждения, а также получению оценок аудиторских рисков.
3.	Технологическая	Должны быть представлены в виде тестов и средств контроля, которые могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, а также представить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами.
4.	Завершающая	Подходы к завершению аудита, принятию решений по выбору типа аудиторского заключения, публичного представления свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности медицинского учреждения, а также свидетельств о возможном существовании неопределённых обязательств.

Примечание: составлено автором

В ходе проведенного исследования нами разработана и апробирована методика аудита деятельности медицинских учреждений, которая представляет собой комплекс норм, правил, требований к проведению независимой аудиторской проверки полноты и точности отражения в бухгалтерском учете операций, достоверности определения финансовых результатов деятельности, точности расчетов налоговых платежей в медицинских учреждениях.

Методика включает следующие разделы:

1. Подготовку аудиторской проверки.
2. Разработка плана и программы аудиторской проверки.
3. Методы аудиторской проверки.
4. Проведение аудиторской проверки. Обобщение и систематизация полученных результатов
5. Заключение и отчет об аудиторской проверке.

Применение разработанной методики дает возможность ускорить проведение анализа финансовой отчетности проверяемого медицинского учреждения, снизить трудоемкость аудита и минимизировать аудиторский риск.

Аудит системы внутреннего контроля медицинских учреждений призван оценить эффективность деятельности руководства медицинского учреждения по организации системы внутреннего контроля, уберечь от неэффективного использования ресурсов: человеческих, финансовых и материальных; непреднамеренного и преднамеренного искажения отчетности; прямого мошенничества со стороны персонала и руководства медицинского учреждения.

В широком смысле внутренний контроль можно рассматривать как систему, состоящую из элементов входа (информационное обеспечение контроля), элементов выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупности следующих взаимосвязанных звеньев: центров ответственности, техники контроля (т. е. информационно-вычислительная техника и технология), процедур контроля, среды контроля, системы учета.

Аудит системы внутреннего контроля – это процесс, направленный на выявление действенности внутреннего контроля медицинского учреждения по достижению поставленных целей, и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности медицинского учреждения в целом и его отдельных структурных подразделений в частности.

В работе рассмотрена методика оценки аудитором средств внутреннего контроля, разработаны меры по его совершенствованию (табл.2).

**Таблица 2. Оценка аудитором средств внутреннего контроля
в области бухгалтерского учёта**

Цели внутреннего контроля в области системы бухгалтерского учета	Оценка аудитором средств внутреннего контроля	Рекомендации по налаживанию системы внутреннего контроля
1. Система бухгалтерского учета должна отражать все санкционированные операции	Контроль доступа к терминалам, с которых осуществляется непосредственный ввод информации (пароли и прочие идентификационные процедуры): исключительный доступ для ограниченного круга пользователей, контроль за взаимосвязанными операциями, документальное подтверждение и санкционирование всех бухгалтерских записей, проверка полноты бухгалтерских записей при разноске их по счетам бухгалтерского учета и при вводе в компьютер, разделение обязанностей между подготовкой первичных документов, санкционированием хозяйственных операций и разноской по счетам бухгалтерского учета	Рекомендовать разработать положения по регламентам, а также положения по ведению бухгалтерского учета; закрепить в должностных инструкциях контрольные функции
2. Точность входящей информации	Внутренняя проверка на начальной стадии: выборочные проверки суммирования расчетов, использование должностных инструкций, профессиональная подготовка и эффективный надзор, регулярные проверки качества выполненного анализа, анализ аудиторами ошибок кодирования	Рекомендовать организовать работу контрольных структур на постоянной основе
4. Сохранность учетных документов	Создание надежных копий банка данных и файлов данных (для компьютеризованной системы), изменяющихся при каждом новом появлении информации; ограниченный доступ к массиву информации или проверка персонала; обеспечение конфиденциальности и сохранности всех не дублируемых данных; дублируемое электропитание на случай сбоев в сети	Рекомендовать разработать внутрифирменные регламенты о порядке создания надежных копий банка данных и файлов данных
5. Соответствие бухгалтерских записей действующим нормативным и законодательным актам	Постоянно действующий контроль за (предварительный, текущий, последующий) соответствием бухгалтерских записей действующим нормативным и законодательным актам; оценка достаточности и регулярности проведения занятий по повышению квалификации.	Рекомендовать разработать внутренние регламенты (положения) по ведению бухгалтерского учета. Изучение сотрудниками бухгалтерской службы соответствующих изменений в законодательстве РФ

Цели внутреннего контроля в области системы бухгалтерского учета	Оценка аудитором средств внутреннего контроля	Рекомендации по налаживанию системы внутреннего контроля
6. Предотвращение злоупотреблений работниками медицинского учреждения	Разделение обязанностей: ротация обязанностей; своевременная регистрация документов; регулярная сверка счетов бухгалтерского учета; достаточные трудовые ресурсы	Рекомендовать закрепить в должностных инструкциях должностные обязанности; организовать постоянно действующий аудиторский контроль
7. Обеспечение оперативной управленческой информации	Использование предельных сроков представления внутренней отчетности, регулярные консультации о ценности и полноте представляемой информации	Рекомендовать разработать формы внутренней отчетности

Источник: составлено автором.

В работе рекомендован необходимый объем мероприятий, направленных на повышение эффективности процедур внутреннего контроля медицинского учреждения, к которым целесообразно отнести следующее:

1) разработку должностных инструкций персонала, в которых должен быть формально определен и документально закреплён порядок деятельности (действий и взаимоотношений) определенного круга сотрудников медицинского учреждения по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа операций в процессе реализации конкретных финансовых и хозяйственных операций;

2) определение круга первичных документов или других носителей информации, где отражаются данные, свидетельствующие об исполнении соответствующими сотрудниками своих функций по отражению финансовых и хозяйственных операций; порядок движения документов или иных носителей информации от момента их возникновения до архивирования;

3) определение методов оценки финансовых или хозяйственных операций медицинского учреждения, а также состояния или наличия ресурсов; установление контролируемых параметров объектов контроля, критические точки контроля, где риск возникновения ошибок, искажений и других нежелательных явлений особенно велик;

4) выбор методов проведения аудитором контроля в соответствии с понятием среды внутреннего контроля.

В заключении обобщены основные результаты исследования, сформулированы основные положения и рекомендации по теме исследования.

Основные положения диссертационной работы отражены в следующих публикациях:

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Шибеков Д.В. Аудит системы внутреннего контроля в медицинских учреждениях// Вестник университета № 16 (26).- 2008. – 0,4 печ. л.
2. Шибеков Д.В. Организация аудита медицинских учреждений// Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №14. – 0,2 печ. л.
3. Шибеков Д.В. Влияние особенностей деятельности медицинских учреждений на процедуру аудиторского контроля// Вестник университета № 16 - 2009. – 0,2 печ. л.

Научные статьи, опубликованные в других изданиях:

4. Шибеков Д.В. Модель организации аудита медицинских учреждений// Аудиторские ведомости. – 2009. – №4. – 0,4 печ. л.
5. Шибеков Д.В. Планирование аудита в медицинских учреждениях// Аудиторские ведомости. – 2009. – №5. – 0,4 печ. л.
6. Шибеков Д.В. Теоретические основы аудита медицинских учреждений// Экономическая наука – хозяйственной практике: материалы X Межрегиональной научно-практической конференции, Кострома, отв. ред.. В.В. Чекмарев. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2009. – 0,3 печ. л.
7. Шибеков Д.В. Контроль качества аудита объектов системы здравоохранения// Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова – №4 – 2009. – 0,3 печ. л.
8. Шибеков Д.В. Организационные особенности деятельности медицинских учреждений// Вестник Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова - №5 – 2009. – 0,2 печ. л.
9. Шибеков Д.В. Методика аудита медицинских учреждений// Экономическая наука – хозяйственной практике: материалы X Межрегиональной научно-практической конференции, Кострома, отв. ред.. В.В. Чекмарев. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2009. – 0,3 печ. л.
10. Шибеков Д.В. Организация аудита медицинских учреждений// Вестник Костромского государственного технологического университета – №2 – 2009. – 0,2 печ. л.

10 ≈

Автореферат

Подписано в печать 02.09.2009 г. Заказ № К1/924. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО «Ланфорт»,
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64